GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **35065C**
Inscrit le 14 août 2014

Audience publique du 10 mars 2015

Appel formé par
Monsieur ... ..., …,
contre un jugement du tribunal administratif du
7 juillet 2014 (n° 32618 du rôle)
en matière d'appel en garantie

Vu l'acte d'appel inscrit sous le numéro 35065C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 14 août 2014 par la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG S.à r.l., avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, ayant son siège social à L-2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 174.248, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, avec adresse professionnelle à la même adresse, au nom de Monsieur ... ..., demeurant à …, dirigé contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 7 juillet 2014 (n° 32618 du rôle), l'ayant débouté de son recours en réformation sinon en annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 mars 2013 portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis en date du 29 août 2011 à son encontre, pris en sa qualité d'administrateur de la société …S.à r.l. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 14 octobre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 13 novembre 2014 par la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG S.à r.l., représentée par Maître Jean-Pierre WINANDY, au nom de Monsieur ... ... ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du

gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 janvier 2015.

Le 29 août 2011, le bureau d'imposition Sociétés ... de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* »), sur la base du §118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ... ..., en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., ayant eu son siège social à …, entre-temps déclarée en faillite, ci-après dénommée « *la société* ... », ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'arriérés d'impôts d'un montant total de … euros, en principal et intérêts, au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2005, 2006, 2007, 2009 et 2010, de l'impôt commercial communal pour les années 2005, 2006, 2007, 2009 et 2010, de la retenue sur les revenus de capitaux pour les années 2005 et 2006 et de l'impôt sur la fortune pour les années 2005, 2006, 2007, 2009 et 2010, dus par la société ... à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg.

Par courrier de son mandataire du 16 novembre 2011, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par une décision du 8 mars 2013, inscrite sous le numéro C 17194 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 16 novembre 2011 par Me Jean-Pierre WINANDY, au nom du sieur ... ..., …, pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition Sociétés ... en date du 29 août 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant unique de la société à responsabilité limitée ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2005, 2006, 2007, 2009 et 2010 au montant total en principal et intérêts de …euros ; qu'à cet égard

l'omission de verser les sommes échues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir notamment qu'aucune inexécution fautive ne saurait lui être reprochée ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, notamment de remettre les déclarations fiscales dans les délais légaux et de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6002) ;

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ses obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que les impôts échus, même avant son entrée en fonction, ne sont pas payés sur les fonds disponibles de la société à l'administration ;

Considérant que la responsabilité, pour les actes accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait, en vertu du § 2 de la loi de l'adaptation fiscale (StAnpG), une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs.3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a relevé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de la retenue sur les revenus de capitaux et de l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2005, 2006, 2007, 2009 et 2010 ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 1343 du 12 juillet 2006 que lors de l'assemblée générale extraordinaire du 23 janvier 2006, le réclamant, après avoir exercé les fonctions de gérant administratif et de gérant technique de la société à responsabilité limitée ..., a été nommé gérant unique de ladite société, sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant en effet qu'au courant du mois d'avril 2009, lors d'un contrôle sur place de la comptabilité de la société en cause, le bureau d'imposition a constaté qu'en 2005 et 2006, la société ... a procédé à des distributions cachées de bénéfices à ses associés d'un montant de … euros ;

Qu'en 2005, deux appartements d'une valeur réelle de … euros, ont été vendus à des personnes en relation étroite avec les associés, pour le prix de …- euros ;

Qu'en 2006, la société a faussement déduit un montant de … euros comme commissions pour travaux effectués et a omis de comptabiliser comme produit de vente le montant de … euros ;

Considérant que les recettes non déclarées au cours des années 2005 et 2006, considérées comme distributions cachées de bénéfices, ont été soumises par le bureau d'imposition à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux au taux de 20% et rajoutées au bénéfice de la société ;

Considérant que le réclamant a donc sciemment omis de verser l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal, la retenue sur les revenus de capitaux et l'impôt sur la fortune dus par la société pour les années 2005, 2006, 2007, 2009 et 2010 au montant total en principal et intérêts de … euros et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant unique de la société à responsabilité limitée est incontestablement établie et la mise à

charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre des impôts ci-avant énumérés est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 mai 2013, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale du 8 mars 2013.

Dans son jugement du 7 juillet 2014, le tribunal reçut le recours en réformation en la forme et dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation. Au fond, il déclara le recours en réformation non justifié et en débouta Monsieur ..., tout en le condamnant aux frais.

Le tribunal rejeta tout d'abord le moyen de Monsieur ... tiré d'un prétendu défaut d'indication des motifs concrets ayant amené le directeur à rejeter sa réclamation comme non fondée, en retenant que non seulement le directeur avait précisé à suffisance les éléments de fait et de droit justifiant à ses yeux l'émission du bulletin d'appel en garantie, mais encore que les motifs de l'appel en garantie sont également précisés dans le bulletin d'appel en garantie, lesquels participent à la motivation de la décision du directeur, dès lors que celui-ci, à travers sa décision, a confirmé ledit bulletin.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle de Monsieur ..., le tribunal rappela qu'en vertu du §103 AO, le gérant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable. Il rappela ensuite que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du §103 AO n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du §109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le tribunal retint ensuite que, d'après le § 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé *« StAnpG »*, le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre le représentant d'une société constituait un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances

particulières de l'espèce. Se référant encore au § 2 (1) StAnpG, il releva encore que l'administration, investie d'un pouvoir d'appréciation, doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

Le tribunal constata que le bureau d'imposition avait décidé de mettre en œuvre la responsabilité de Monsieur ... en sa qualité de gérant unique de la société ... disposant de la signature sociale individuelle depuis le 23 janvier 2006, au motif qu'il avait négligé d'accomplir les obligations fiscales incombant à ladite société envers l'administration des Contributions dans la mesure où la société avait procédé à des distributions cachées de dividendes au profit de ses associés. Il estima qu'en procédant de la sorte, Monsieur ... avait réduit de façon indue le patrimoine de la société ..., en la privant des fonds nécessaires pour régler sa dette fiscale. Il releva également que le bureau d'imposition avait soulevé le fait que la société n'avait remis aucune déclaration fiscale au titre des années 2009 et 2010 et qu'il était parvenu à la conclusion que cette façon de procéder et le défaut de paiement des impôts dus constituaient manifestement dans le chef du représentant légal de la société ... une faute grave engageant sa responsabilité personnelle à l'égard de l'administration des Contributions directes.

Le tribunal constata ensuite que le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités au titre de l'année 2005, qui a retenu une distribution cachée de bénéfice à hauteur de … euros, n'avait pas fait l'objet d'un recours, tandis que les bulletins d'impôt de l'année 2006 avaient bien fait l'objet d'une réclamation introduite par le litismandataire de Monsieur ..., laquelle réclamation avait été rejetée comme non fondée par une décision du 21 juin 2011 par laquelle le directeur avait confirmé le bureau d'imposition ayant retenu l'existence de distributions cachées de bénéfices, sans que cette décision eût fait l'objet d'un recours. Il en conclut que tant les bulletins d'impôt de l'année 2005 que la décision directoriale du 21 juin 2011 étaient devenus définitifs, de sorte que la question de l'existence ou non de distributions cachées de bénéfice lui échappait et écarta en conséquence les développements afférents du demandeur pour défaut de pertinence.

Par rapport à l'argumentation du demandeur selon laquelle l'absence de déclarations d'impôt au titre des exercices 2009 et 2010 ne serait pas constitutive d'une inexécution fautive dans son chef, le tribunal retint que Monsieur ... n'avait plus le pouvoir de déposer les déclarations d'impôt à compter du jugement déclaratif de faillite survenu un peu plus d'un mois après l'expiration du délai pour déposer la déclaration de l'exercice 2010, mais qu'il avait amplement eu le temps de le faire auparavant pour en conclure qu'il devait être considéré comme fautif au sens du § 109 AO, la dissimulation de faits pertinents ou la déclaration de faits inexacts constituant une « *schuldhafte Verletzung* ».

Le tribunal constata que le demandeur n'avait soumis aucune explication susceptible de justifier son comportement ou de relativiser son caractère fautif, respectivement celui de la société gérée par lui, si ce n'est de vouloir à nouveau débattre

de ce qui avait déjà été définitivement retenu au sujet des distributions cachées de dividendes dans la décision directoriale du 21 juin 2011 et par le bulletin d'impôt sur les collectivités de 2005 et d'invoquer la situation financière difficile de la société afin de justifier son inaction en ce qui concerne les déclarations fiscales des exercices 2009 et 2010, ce qui, aux yeux du tribunal, ne constitue pas un élément permettant de le décharger de son obligation en tant que gérant unique de la société ... de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Le tribunal releva encore que le dommage consistant en une insuffisance d'impôt (« *Verkürzung der auferlegten Steueransprüche* ») se trouve dans un lien de causalité direct avec les agissements fautifs de Monsieur ... en sa qualité de représentant de la société ....

Finalement, le tribunal rejeta comme non fondé le moyen de la prescription quinquennale invoqué par le demandeur par rapport à la créance fiscale de 2005. Se référant à l'article 10, alinéa 1er, de la loi du 27 novembre 1933, telle que remise en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946, pris en vertu de la loi du 27 février 1946, applicable à la matière de la prescription des créances du Trésor, à l'exclusion du § 144 AO, article modifié par la loi du 24 décembre 1999 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2000, il rappela que si le délai de prescription des créances du Trésor est en principe de 5 ans, il en est autrement en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte auquel cas le délai est porté à 10 ans, hypothèse vérifiée en l'espèce dans la mesure où le bureau d'imposition, en retenant dans le chef de la société ... des distributions cachées de bénéfice à hauteur de … euros, a ainsi procédé à une imposition supplémentaire.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative du 14 août 2014, Monsieur ... a régulièrement relevé appel du jugement du 7 juillet 2014.

A l'appui de son appel, il renvoie en ce qui concerne les faits à sa requête introductive d'instance et au jugement entrepris.

En droit, il reproche aux premiers juges d'avoir retenu que la qualification des distributions cachées de bénéfices est définitive et ne peut plus être remise en question dans le cadre du présent litige. Il précise que lors de la prise sur réclamation de la décision directoriale en date du 21 juin 2011, il n'aurait plus été gérant de la société ..., de sorte que l'on ne pourrait pas lui reprocher de ne pas avoir exercé de recours contre cette décision. Il estime que dans la mesure où le bulletin d'appel en garantie litigieux reposerait sur la qualification de distributions cachées de bénéfices telle que retenue par le bureau d'imposition et sur sa faute afférente, il aurait appartenu au tribunal d'analyser le bien-fondé de cette requalification.

En ce qui concerne les distributions cachées de bénéfices au titre de l'année 2006, l'appelant reproche au directeur de ne pas avoir examiné une attestation rédigée en date du 19 avril 2010 par Monsieur …, qu'il avait produite en annexe à sa réclamation introduite le 20 septembre 2010 devant le directeur qui, dans sa décision du 21 juin 2011,

aurait rejeté cette attestation pour avoir été produite en cours d'instruction. Or, cette attestation comportant des précisions sur la nature du versement d'un montant de ... euros en faveur de Monsieur ... au titre de l'année 2006 confirmerait la qualification de rémunération de prestations de services, et plus précisément une rémunération de services perçue en contrepartie de travaux de démolition et de reconstruction pour le compte de la société ..., ainsi que la mise en vente d'appartements d'une résidence située à ... au nom de ladite société, de manière à invalider la requalification de distribution cachée de bénéfice. Il conclut partant à l'annulation de la décision directoriale du 21 juin 2011 pour violation de la loi et du bulletin afférent par voie de conséquence.

L'appelant soutient ensuite que le versement d'un montant de ... euros à Monsieur ... en contrepartie des services précités ne pourrait pas être qualifié d'avantage basé sur le contrat de société caractérisant une distribution cachée de bénéfice telle que définie à l'article 164, alinéa 3, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR). En outre, pour qu'il y ait distribution cachée de bénéfice au sens de l'article 164 LIR, il faudrait qu'un avantage soit accordé à des associés directement ou à des personnes liées à des associés, pourvu que l'opération se traduise directement par un avantage pour l'associé. Or, tel ne serait pas le cas en l'espèce dans la mesure où Monsieur ... aurait cédé toutes ses parts dans la société ... en date du 23 janvier 2006, soit avant de toucher le montant de ... euros, et il ne serait pas en lien de parenté avec le gérant devenu l'associé unique lors de la cession de parts, de sorte qu'il ne pourrait pas être considéré comme un associé au sens large. En outre, Monsieur ... aurait déclaré le montant litigieux dans sa déclaration d'impôt personnelle au titre de l'année 2006 et aurait été imposé au taux marginal au titre d'une rémunération contre prestation de services.

L'appelant reproche ensuite au directeur d'avoir affirmé dans sa décision du 21 juin 2011 que les comptes de profits et pertes de la société ... des années 2005 et 2006 retiennent des charges de rémunération de gérants de respectivement … et … euros. Cette affirmation serait erronée puisque Monsieur ... et lui-même pour l'exercice 2005 et lui seul pour l'exercice 2006 auraient exercé leur mandat de gérant à titre gratuit, de sorte que les charges de … et de … euros ne pourraient pas être imputées sur le compte de la rémunération de gérants. Si les statuts sociaux de la société ... prévoyaient certes qu'une partie du bénéfice disponible pourra être attribuée à titre de gratification aux gérants par une décision des associés, aucune décision des associés en ce sens n'aurait toutefois été prise et la gérance n'aurait pas pu s'octroyer elle-même une rémunération. D'autre part, le certificat d'affiliation au Centre commun de la Sécurité sociale, attestant qu'il a payé lui-même ses cotisations sociales en sa qualité d'artisan commerçant pour les exercices 2005 et 2006, démontrerait qu'il aurait exercé gratuitement son activité de gérant de la société au titre des années en question.

Concernant le défaut de dépôt de déclaration d'impôt par la société ... pour l'année 2010, l'appelant reproche au tribunal d'avoir retenu qu'il aurait eu amplement le temps de procéder à ce dépôt, en soulignant qu'il y aurait lieu d'abord de finaliser les comptes annuels d'une société avant de pouvoir procéder à la préparation de la déclaration fiscale. Or, il serait rare que les comptes soient prêts en début d'année, sans

que cela puisse constituer une faute du dirigeant puisque l'approbation des comptes sociaux devrait se faire dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice. La société ... ayant été déclarée en faillite le 4 avril 2011, il n'aurait pas eu le temps de déposer la déclaration d'impôt, contrairement à ce qui a été retenu par le tribunal. En effet, la déclaration de faillite l'aurait dessaisi de la gestion de la société ..., laquelle relèverait désormais de la seule compétence du curateur. Il réfute ainsi le reproche de ne pas avoir déposé de déclaration pour l'année 2010 dans les délais, c'est-à-dire jusqu'au 31 mai 2011, tel que renseigné sur le site internet de l'administration des Contributions directes, et non pas jusqu'au 31 mars 2011, tel qu'erronément retenu par les premiers juges, étant donné que la responsabilité en incombait au curateur à compter de la date du jugement déclaratif de faillite du 4 avril 2011.

Le délégué du gouvernement sollicite la confirmation du jugement entrepris.

Les premiers juges ont correctement dégagé à partir des termes du § 103 AO que le gérant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de déposer dans les délais légaux les déclarations d'impôt ainsi que de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dus par la société et que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il peut, en principe, être constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO.

Par ailleurs, les premiers juges sont encore à confirmer en ce qu'ils ont déduit du § 109 AO que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, mais que le législateur a posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle de l'appelant en sa qualité de gérant unique de la société ... depuis l'assemblée générale extraordinaire du 23 janvier 2006 jusqu'au jugement déclaratif de faillite en date du 4 avril 2011, en lui reprochant, d'une part, des distributions cachées de bénéfices au titre des exercices 2005 et 2006 ayant entraîné une insuffisance de l'impôt payé par rapport à l'impôt légalement dû et, d'autre part, d'avoir délibérément omis de déposer les déclarations d'impôt de ladite société pour les exercices 2009 et 2010.

En ce qui concerne la question de la qualification de distributions cachées de bénéfices au titre des années 2005 et 2006, les premiers juges ne l'ont pas examinée au motif que tant le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de 2005 que la décision directoriale du 21 juin 2011, prise sur réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal et de la retenue sur revenus de capitaux de 2006, avaient acquis autorité de chose décidée et s'imposaient au tribunal.

Le § 119 AO dispose comme suit :

« *(1) Wer neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich auf Zahlung einer Steuer in Anspruch genommen wird (§ 97 Absatz 2), kann gegen seine Heranziehung die Rechtsmittel geltend machen, die dem Steuerpflichtigen zustehen. Die Frist zur Einlegung des Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tags, an dem Ihm der Beschluss über seine Heranziehung zugestellt oder, wenn keine Zustellung vorgeschrieben ist, bekannt gemacht worden ist.*

(2) Ist die Steuerschuld dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgestellt, so hat dies gegen sich gelten zu lassen, wer als Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen haftet oder wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten ».

Cette disposition pose le principe que le tiers appelé en garantie peut introduire les mêmes voies de recours et faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux dont dispose le débiteur principal de l'impôt, tout en exceptant l'hypothèse où le bulletin émis à l'égard du débiteur principal a autorité de chose décidée et où le tiers appelé en garantie aurait eu la possibilité de réclamer contre ce bulletin en tant que représentant légal du contribuable principal, cas dans lequel ce bulletin est définitif également à l'égard de la personne appelée en garantie.

Cette faculté de faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux à disposition du débiteur principal de l'impôt implique que la personne appelée en garantie est en droit de soulever tant des moyens dirigés contre la décision de l'appeler en garantie, en ce que les conditions afférentes ne se trouveraient pas réunies dans son chef, que des moyens tendant à contester la soumission du débiteur principal à l'impôt ou la cote d'impôt fixée à son égard. Le § 119 AO est sous cet aspect une application de l'assimilation de la personne appelée en garantie au débiteur même de l'impôt posée par le § 97 (2) AO (Tipke-Kruse, *RAO*, édit. 1961, *ad* § 119, n[os] 2-3 ; Hübschmann-Hepp-Spitaler, *Kommentar zur RAO*, ad § 119, Anm. 2a).

Il n'est dérogé à cette étendue des voies de recours à disposition de la personne appelée en garantie que dans les hypothèses prévues par le § 119 (2) AO, dont notamment celle où la personne appelée en garantie était représentant du débiteur principal en temps utile, de manière à avoir été en mesure d'introduire en cette qualité une voie de recours contre le bulletin d'impôt émis à l'égard du débiteur principal, mais que l'absence de recours a emporté l'autorité de chose décidée dans le chef dudit bulletin.

En l'espèce, en ce qui concerne les distributions cachées de bénéfices d'un montant de … euros au titre de l'année 2005, il n'est pas contesté que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2005, émis le 16 juin 2010 à l'égard de la société ..., n'ont fait l'objet d'aucun recours, bien que l'appelant, en sa qualité de gérant unique de la société, eût la possibilité d'introduire une réclamation contre ces

bulletins, de sorte les premiers juges ont valablement pu retenir que les bulletins d'impôt de l'année 2005 émis à l'égard de la société ... avaient acquis autorité de chose décidée et étaient dès lors définitifs, et partant également à l'égard de la personne de l'appelant.

En revanche, en ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux au titre de l'année 2006, émis le 16 juin 2010, il n'est pas contesté que ces bulletins ont fait l'objet d'une réclamation introduite le 20 septembre 2010 par le mandataire de l'appelant au nom de la société .... Cette réclamation a été rejetée par une décision du 21 juin 2011 par laquelle le directeur a confirmé la qualification de distributions cachées de bénéfices pour un montant de … euros telle que retenue par le bureau d'imposition. S'il est encore constant que cette décision directoriale du 21 juin 2011 n'a pas fait l'objet d'un recours, la Cour est toutefois amenée à relever que la décision du directeur prise sur la réclamation introduite par la société ... n'a été rendue qu'après le jugement déclaratif de faillite du 4 avril 2011, de sorte que l'appelant, en sa qualité de gérant unique de ladite société, n'a plus eu la possibilité d'introduire un recours contentieux contre la décision directoriale du 21 juin 2011, étant donné qu'il s'est trouvé dessaisi de la gestion de la société ... par l'effet du jugement déclaratif de faillite.

Par voie de conséquence, l'exception prévue par le § 119 (2) AO ne saurait être opposée à l'appelant qui est ainsi en droit de soumettre, dans le cadre de son recours dirigé contre la décision sur réclamation du directeur du 8 mars 2013 contre le bulletin d'appel en garantie du 29 août 2011, également des moyens tendant à contester la qualification de distributions cachées de bénéfices retenue dans les bulletins d'impôt émis à l'égard de la société ... au titre de l'année 2006.

C'est partant à tort que les premiers juges ont écarté les moyens de l'appelant en ce qui concerne les distributions cachées de bénéfices au titre de l'année 2006 sous le prétexte de l'autorité de chose décidée acquise par la décision directoriale du 21 juin 2011 à défaut de recours contentieux introduit contre celle-ci.

Avant d'examiner le bien-fondé de la qualification de distributions cachées de bénéfices retenue au titre de l'année 2006, il convient d'examiner en premier lieu le moyen de l'appelant par lequel il reproche au directeur de ne pas avoir examiné l'attestation établie le 19 avril 2010 par Monsieur ....

Or, contrairement à ce qui est affirmé par l'appelant, le directeur a pris en considération l'attestation en question, mais en a tiré la conclusion que dans la mesure où celle-ci porte la date du 19 avril 2010, elle ne pourrait pas servir comme pièce comptable probante dans le cadre de l'établissement d'une comptabilité régulière de l'année 2006. Cela ne signifie cependant pas que le directeur ne l'ait pas prise en considération en tant qu'autre élément de preuve. Ce moyen de l'appelant laisse partant d'être fondé.

En ce qui concerne le bien-fondé de la qualification d'un paiement de … euros comme distribution cachée de bénéfice, l'article 164 (3) LIR dispose comme suit :

« *Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité* ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives : « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 351).

Il ressort des éléments du dossier et plus particulièrement de la décision directoriale du 21 juin 2011 que la société ... a versé le 23 février 2006 un montant de ... euros en faveur de Monsieur ... qui, entre le 15 octobre 2004 et le 23 janvier 2006, détenait 50 % des parts dans la société ..., qu'il a été gérant administratif de ladite société et qu'il a informé le registre de commerce et des sociétés le 5 mai 2006 de sa démission en tant que gérant. D'autre part, le directeur a relevé que le montant litigieux a été déclaré dans les déclarations fiscales pour l'année 2006 comme dépense non déductible au sens de l'article 168 numéro 3 LIR et qu'il ressort du Grand-livre pour la période du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2006 que ce montant concerne un paiement de participation de bénéfice. Le directeur a également relevé que les comptes de profits et pertes des années 2005 et 2006 retiennent des charges de rémunération de gérants de respectivement … et … euros et a retenu que même si l'associé n'avait pas bénéficié d'un salaire, il serait néanmoins usuel sur un marché de pleine concurrence de documenter les services rendus par des factures ou mémoires d'honoraires retenant la description détaillée des services fournis ainsi que les heures de travail prestées. Dans ces conditions, eu égard aux lacunes

et incohérences de la description de l’opération accomplie et des preuves destinées à étayer sa réalité, le bureau d’imposition a valablement pu émettre un doute quant à l’existence effective d’une contrepartie pour le versement du montant non négligeable de … euros à une personne qui était encore associé de la société pour 50 % un mois plus tôt.

Dans la mesure où, conformément aux principes ci-avant énoncés, la charge de la preuve se trouve renversée par l’ensemble de ces indices, il incombe à l’appelant de prouver que le versement litigieux ait eu une contrepartie effective et équivalente.

Or, la Cour, sur la base des éléments lui soumis, est amenée à constater que l’appelant n’a pas rapporté la preuve d’un éventuel service qui aurait été rendu par Monsieur ... à la société ... en contrepartie du versement de … euros, la seule déclaration écrite de Monsieur ... produite en cause faisant état d’une commission de ... euros touchée en contrepartie de travaux qu’il aurait effectués pendant la construction d’une résidence à ... pour le compte de la société ... et certifiant ne pas avoir touché de salaire pendant toute la durée de cette construction, n’étant pas suffisante à cet égard au vu du manque de précision notamment relativement à l’importance des prestations fournies par rapport au montant de ... euros, de sorte que la première condition d’une distribution cachée de bénéfice, à savoir l’existence d’un avantage indu fourni par la société ..., est remplie en l’espèce.

Il en est de même de la deuxième condition posée par l’article 164 (3) LIR, à savoir l’existence d’une relation particulière entre la société ... et Monsieur ..., étant donné que celui-ci a été gérant et associé de ladite société. La circonstance qu’au moment de percevoir le montant litigieux de ..., Monsieur ... n’était plus associé de la société ... pour avoir cédé toutes ses parts un mois plus tôt ne saurait porter à conséquence, dès lors qu’il doit être considéré comme une personne intéressée au sens de l’article 164 (3) LIR puisqu’il était toujours gérant lors du versement litigieux.

Dès lors, le bureau d’imposition a valablement pu retenir l’existence d’une distribution cachée de bénéfices au titre de l’année 2006.

En ce qui concerne les contestations de l’appelant relatives à l’affirmation faite par le directeur dans sa décision du 21 juin 2011 que les comptes de profits et pertes de la société ... des années 2005 et 2006 retiennent des charges de rémunération de gérants de respectivement ... et ... euros, tout en affirmant qu’il aurait exercé le mandat de gérant de manière gratuite, la Cour se doit de constater que cette argumentation revient en dernière analyse à mettre en avant une comptabilisation erronée des montants en question. Or, l’appelant tend certes à étayer son affirmation du caractère gratuit de son mandat, mais ne soumet aucun élément quant à la nature réelle et les destinataires desdits montants. Dans ces conditions, ce moyen n’est pas de nature à aboutir à la réformation de la décision directoriale entreprise du 8 mars 2013.

Quant à la question du non-dépôt de la déclaration d’impôt de la société ... au titre de l’année 2010, seule litigieuse en appel, la Cour tient à rappeler qu’il appartenait à l’appelant, en vertu des prescriptions du § 103 AO, de procéder au dépôt dans les délais

de la déclaration d’impôt de la société qu’il gérait. Toutefois, comme cela a été dit ci-avant, il ne suffit pas d’un simple manquement pour engager la responsabilité du représentant, mais il faut que ce manquement soit fautif pour que sa responsabilité personnelle puisse être mise en œuvre. Or, dans la mesure où l’appelant se prévaut d’une tolérance administrative qui permet de déposer la déclaration pour l’impôt sur le revenu des collectivités et pour l’impôt commercial communal pour le 31 mai de l’année n+1, ainsi que cela est renseigné sur le site internet de l’administration des Contributions directes, et dont la réalité n’a pas été contestée par le délégué du gouvernement, la Cour est amenée à constater que le délai pour déposer ladite déclaration pour l’année 2010, indiqué par l’administration elle-même, n’avait pas encore expiré au moment du jugement déclaratif de faillite en date du 4 avril 2011, de sorte que dans ces conditions, il ne saurait être reproché à l’appelant le manquement fautif de ne pas avoir déposé dans les délais la déclaration fiscale de l’année 2010, étant donné que par l’effet du jugement déclaratif de faillite du 4 avril 2011, Monsieur ... a été déchargé de ses obligations fiscales en relation avec la gestion de la société ....

C’est dès lors à tort que les impôts dus au titre de l’année 2010 par la société ... ont été mis à charge de l’appelant, aucune inexécution fautive ne pouvant être retenue dans son chef à ce titre.

Dès lors, par réformation partielle du jugement entrepris, il convient de réformer partiellement la décision directoriale déférée du 8 mars 2013 en ce qu’elle a confirmé la décision du bureau d’imposition d’engager la responsabilité personnelle de l’appelant au titre de l’impôt sur le revenu des collectivités, de l’impôt commercial communal et de l’impôt sur la fortune dus par la société ... pour l’année 2010.

L’appelant ayant succombé dans la plupart de ses moyens, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer pour deux tiers à l’appelant et pour un tiers à l’Etat.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l’égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l’appel du 14 août 2014 en la forme ;

au fond, le déclare partiellement fondé ;

partant, par réformation du jugement entrepris du 7 juillet 2014, déclare le recours en réformation partiellement justifié et réforme la décision du directeur de l’administration des Contributions directes du 8 mars 2013 en ce sens que l’appelant est à décharger de l’impôt sur le revenu des collectivités, de l’impôt commercial communal et de l’impôt sur la fortune dus par la société ... pour l’année 2010 ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus ;

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution ;

fait masse des dépens des deux instances et les impose pour deux tiers à l'appelant et pour un tiers à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par :

Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 28 mai 2016
Le greffier de la Cour administrative